Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
ze dne 17. prosince 2015 [1]

Věc C-550/14

Envirotec Denmark ApS
proti
Skatteministeriet

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Østre Landsret (Dánsko)]

„Daňové právní předpisy — Daň z přidané hodnoty — Článek 198 odst. 2 směrnice 2006/112/ES — Závazek pořizovatele odvést daň při dodání zlata surového nebo ve formě polotovarů — Zlaté ingoty ze slitin různých kovových předmětů obsahujících zlato“

I – **Úvod**

1. „Každému zlata jen chce se, každý se, každičký, třese po zlatě“, přemýšlí *Markétka* ve „Faustovi“ Johanna Wolfganga von Goethe o vztahu šperků a přirozené krásy [2]. Jak by se asi cítila a co by si myslela, kdyby zlato řetízku a náušnic, ve kterých se sobě tak líbí, pocházelo mj. ze zubů jiných lidí? Tak by tomu totiž mohlo být v předmětné věci, která se týká nakládání s dodávkou zlatých ingotů z pohledu DPH, sestávajících z různých znovu použitých zlatých předmětů, ze kterých mají být znovu vyrobeny šperky a jiné předměty.

2. Zlatu se dostává zvláštní pozornosti i v unijních právních předpisech v oblasti daně z přidané hodnoty. Jedna ze zvláštních úprav týkajících se zlata je předmětem projednávané dánské žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce. Soudní dvůr zde bude muset objasnit, kdo je osobou povinnou odvést daň z přidané hodnoty (dále rovněž „DPH“) v případě, kdy dojde ke změně vlastníka nikoli u „nových“, ale recyklovaných zlatých ingotů. Tato otázka by ovšem *Markétku* trápila spíše méně.

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Johann Wolfgang von Goethe, Faust. Tragédie, scéna „Večer“, poslední tři verše (2802 až 2804) [překlad Otokar Fischer, 1957].

II – **Právní rámec**

A – *Unijní právo*

3. Výběr daně z přidané hodnoty v členských státech Unie upravuje směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [3] (dále jen „směrnice o DPH“). Šestou směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně [4]) (dále jen „šestá směrnice“), která platila do 31. prosince 2006, nelze sice na spor v původním řízení použít, obsahovala však již ustanovení, která jsou v projednávaném případě rozhodná, takže je rovněž třeba zohlednit historii jejich vzniku.

4. Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH je předmětem DPH „dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

5. Článek 193 směrnice o DPH ve znění, které se použije na spor v původním řízení [5], definuje osobu povinnou odvést daň takto:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží […], s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202.“

6. Článek 198 směrnice o DPH stanoví v tomto ohledu výjimku:

„(1) […]

(2) Pokud dodání zlata surového nebo ve formě polotovarů o ryzosti 325 tisícin nebo vyšší nebo dodání investičního zlata vymezeného v čl. 344 odst. 1 uskuteční osoba povinná k dani, která využila některé z možností stanovených v článcích 348, 349 a 350, mohou členské státy určit za osobu povinnou odvést daň pořizovatele.

(3) Členské státy stanoví postupy a podmínky pro uplatňování odstavců 1 a 2.“

7. Bod 55 odůvodnění směrnice o DPH k tomu uvádí:

„Aby se zamezilo daňovým únikům a současně ulehčily finanční náklady související s dodáním zlata, jehož ryzost je vyšší než určitý stupeň, je odůvodněné umožnit členským státům, aby určily jako osobu povinnou odvést daň kupujícího.“

8. Navíc mohou členské státy podle čl. 199 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, jíž je dodáno některé z dále uvedeného zboží nebo poskytnuta některá z dále uvedených služeb:

„d) dodání použitého materiálu, včetně takového, který bez úprav nelze opětovně použít, šrotu, průmyslového a neprůmyslového odpadu, recyklovatelného odpadu a částečně zpracovaného odpadu a dodání některých druhů zboží a poskytnutí některých druhů služeb uvedených v příloze VI.“

3 — L 347, s. 1.

4 — L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

5 — Směrnice o DPH ve znění směrnice Rady 2010/88/ES ze dne 7. prosince 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu (Úř. věst. L 326, s. 1).

9. Uvedená příloha VI obsahuje mj. následující položky:

„1. Dodání železného a neželezného odpadu, šrotu a použitého materiálu, včetně předvýrobků vznikajících při zpracování, výrobě nebo roztavení železných nebo neželezných kovů nebo jejich slitin;

2. dodání železných a neželezných částečně zpracovaných výrobků a poskytnutí některých souvisejících zpracovatelských služeb;

3. dodání reziduí a jiného recyklovatelného materiálu obsahujícího železné a neželezné kovy […];

4. dodání železného a neželezného odpadu […];

5. […];

6. dodání šrotu a odpadu ze zpracování základního materiálu.“

10. Konečně stanoví článek 168 směrnice o DPH o nároku na daňový odpočet, který lze uplatnit za nabyté zboží:

„[Je-li] zboží […] použit[o] pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[…]“

B – *Vnitrostátní právo*

11. V Dánsku se vybírá DPH podle dánského zákona o dani z přidané hodnoty. Ustanovení § 46 odst. 1 tohoto zákona upravuje pro účely určení osoby povinné odvést daň:

„Povinnost odvést daň má osoba, která v tuzemsku uskuteční zdanitelné dodání zboží […] Povinnost odvést daň má však příjemce zboží […] v případě, že

[…]

4) příjemcem je společnost registrovaná v tuzemsku, která přijímá investiční zlato, z něhož je daň splatná na základě § 51a, nebo zlato surové nebo ve formě polotovarů o ryzosti 325 tisícin nebo vyšší.“

III – **Spor v původním řízení**

12. Spor v původním řízení se týká dánského dluhu na DPH společnosti Envirotec Denmark ApS (dále jen: „Envirotec“) za poslední čtvrtletí roku 2011.

13. V uvedeném čtvrtletí koupila společnost Envirotec od další dánské společnosti 24 ingotů o průměrné ryzosti zlata od 500 do 600 tisícin. Kromě zlata obsahovaly ingoty různé další materiály jako např. zuby, pryž, PVC, měď, amalgám, rtuť a olovo. Prodejce totiž ztavil ingoty z průmyslových odpadů, jakož i ze starých šperků, příborů, hodin atd. K tomu, aby mohlo být zlato obsažené v ingotech použito k výrobě dalších výrobků obsahujících zlato, musely být tedy nejprve odloučeny jiné složky obsažené v ingotech.

14. Za koupi 24 ingotů bylo společnosti Envirotec vyúčtováno celkem 1 099 695 dánských korun (cca. 150 000 eur) pro účely DPH, kterou také společnost Envirotec zaplatila prodejci. Tuto částku však prodejce nikdy neodvedl dánskému správci daně. Z důvodu platební neschopnosti prodávající společnosti byla později provedena její likvidace.

15. Společnost Envirotec požaduje nyní od dánského správce daně zaplacení DPH uhrazené prodejci uplatňováním nároku na odpočet v tomto rozsahu. Dánský správce daně je však toho názoru, že osobou povinnou odvést DPH za transakci není prodejce, ale společnost Envirotec, a to podle § 46 odst. 1 bodu 4 dánského zákona o DPH. Společnost Envirotec tudíž nemůže uplatnit částku DPH, kterou neoprávněně zaplatila prodejci, jako odpočitatelnou daň na vstupu. Společnost Envirotec považuje naproti tomu dánské ustanovení o přenesení povinnosti odvést daň na pořizovatele, které bylo přijato na základě čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH, za nepoužitelný na její konkrétní případ.

IV – **Řízení před Soudním dvorem**

16. Østre Landsret, který se nyní sporem zabývá, má za to, že pro vyřešení sporu v původním řízení je nezbytný výklad unijního práva a předložil Soudnímu dvoru dne 28. listopadu 2014 podle článku 267 SFEU následující otázku:

Spadají ingoty z náhodné, surové slitiny různých sešrotovaných předmětů obsahujících zlato, pod pojem „zlato surové nebo ve formě polotovarů“ ve smyslu čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH?

17. V řízení před Soudním dvorem předložily Dánské království, Estonská republika a Evropská komise v březnu 2015 písemná vyjádření.

V – **Právní hodnocení**

18. Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda ingoty, tvořící předmět sporu v původním řízení, spadají do oblasti působnosti čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH. Podle tohoto ustanovení mohou členské státy mj. u dodání „zlata surového nebo ve formě polotovarů o ryzosti 325 tisícin nebo vyšší“ stanovit, že povinnost odvést DPH má pořizovatel – a nikoli jako obvykle dodavatel.

19. Domnívám se, že na předběžnou otázku je třeba odpovědět kladně. Takové ingoty ze slitin různých kovových předmětů obsahujících zlato, jako jsou ingoty ve sporu v původním řízení, totiž jakožto „surové zlato“ splňují podmínky použití čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH. To vyplývá z výkladu znění, kontextu a účelu tohoto ustanovení, jak vyložím dále.

A – *Znění*

20. Zaprvé z různých jazykových verzí čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH nevyplývá jednotný pohled na význam pojmu „surové zlato“.

21. Dánské znění užívá pojmu „råmetal“, který lze do němčiny přeložit jako „Rohmetall“ [6] [česky: surový kov], kterým se v běžném jazykovém úzu rozumí ryzí, nezpracovaný kov. Stejný směr naznačuje pojem „d'or sous forme de matière première“ ve francouzském znění.

22. Podle takto úzkého pojetí by bylo možné pod pojem surového zlata ve smyslu čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH zahrnout pouze zlaté ingoty, které sestávají z ryzího zlata, tedy téměř ze 100% zlata. Slitina různých kovových předmětů obsahujících zlato v ingotu s obsahem zlata jen 500 až 600 tisícin, který je předmětem tohoto řízení, by nebyla zahrnuta pod pojem surové zlato.

23. Na druhé straně například německé znění čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH uvádějící „Goldmaterial“ a anglické znění uvádějící „gold material“ obsahují pojmy formulované šířeji, než je význam surového kovu, které nejsou omezeny na ryzí zlato. Pod pojmem „Goldmaterial“ lze totiž chápat jakýkoli materiál, sestávající zčásti ze zlata, tedy i předmětnou slitinu různých kovových předmětů obsahujících zlato.

24. V případě rozporu mezi jednotlivými jazykovými verzemi ustanovení unijního práva, jak je tomu v tomto případě, nelze podle ustálené judikatury definovat jejich význam pouze na základě doslovného výkladu, ale i ve světle jejich kontextu a účelu [7].

B – *Kontext*

25. Kontext pojmu „surové zlato“ v čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH by tedy mohl být nejprve relevantní pro odpověď na otázku, zda ingot sestávající ze slitin různých kovových předmětů obsahujících zlato spadá pod tento pojem.

1. Požadavek minimální ryzosti v čl. 198 odst. 2

26. Ustanovení platí pro dodání „zlata surového nebo ve formě polotovarů o ryzosti 325 tisícin nebo vyšší“. Vztahuje-li se část věty „o ryzosti 325 tisícin nebo vyšší“ nejen na „polotovary“, ale i na „surové zlato“, musel by tento pojem nutně zahrnovat nejen ryzí zlato, ale i materiál s nižším obsahem zlata, jako je tomu v projednávaném případě.

27. Vycházíme-li však z toho, že se tato část věty vztahuje pouze na polotovary, neplatil by pro surové zlato požadavek minimální ryzosti. Z toho by bylo možné na jedné straně dovodit, že k přijetí předpokladu, že se jedná o surové zlato, postačí jakákoli ryzost. Vzhledem k tomu, že by to však byl dalekosáhlý závěr, mohl by nedostatek výslovného požadavku na ryzost u surového zlata hovořit i pro závěr, že pod pojem „surové zlato“ může spadat pouze ryzí zlato.

28. Ze znění ustanovení však nelze jednoznačně dovodit, na které pojmy se tato část věty o minimální ryzosti vztahuje. Přinejmenším německé, anglické a francouzské znění totiž připouští oba výklady.

6 — Srov. v tomto směru dánskou a německou jazykovou verzi aktuálního znění čl. 199a odst. 1 písm. j) směrnice o DPH, zavedeného čl. 1 bod 2 písm. b) směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů (Úř. věst. L 201, s. 4).

7 — Viz jen rozsudky Bouchereau (30/77, EU:C:1977:172, bod 14), Rockfon (C-449/93, EU:C:1995:420, bod 28) a Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, bod 47).

29. Ani bod 55 odůvodnění směrnice o DPH neobjasňuje tento problém. V rámci popisu účelu uvádí čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH, pokud jde o zboží, kterého se úprava týká, souhrnně „zlato, jehož ryzost je vyšší než určitý stupeň“. Z toho však nelze nutně dovozovat, že pro surové zlato i pro polotovary má platit minimální ryzost 325 tisícin. Tento požadavek bodu 55 odůvodnění směrnice o DPH by totiž byl splněn i tehdy, kdyby se surovým zlatem mělo rozumět pouze ryzí zlato, tedy materiál např. o ryzosti od 995 tisícin [8].

30. Z požadavku na minimální ryzost v čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH tudíž nelze výsledně dovodit, zda pojem surové zlato zahrnuje ingoty, které jsou předmětem sporu.

2. Zahrnutí zlomkového zlata do čl. 199 odst. 1 písm. d)

31. Pokud jde o výklad kontextu čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH, zastávala společnost Envirotec ve sporu v původním řízení rovněž stanovisko, že ani jeden z pojmů tohoto ustanovení nemůže zahrnovat šrot resp. odpad jakožto zlomkové zlato, o který se však jedná v projednávaném případě. Přesunutí povinnosti odvést daň na pořizovatele je u *zlomkového* zlata upraveno až pozdějším *lex specialis* čl. 199 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH.

32. V tomto ohledu vychází předkládající soud zjevně z toho, že se ustanovení § 46 odst. 1 bod 4 dánského zákona o DPH, které je relevantní v původním sporu, nezakládá na posledně uvedeném ustanovení směrnice o DPH, nýbrž pouze na čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH, který je předmětem předběžné otázky. Z toho důvodu má pro spor v původním řízení význam, zda přenesení daňové povinnosti za dotčené ingoty na pořizovatele spadá pod první či druhé zmocnění směrnice o DPH.

33. V tomto ohledu je sice pravdou, že ustanovení uváděné společností Envirotec obsahuje řadu skutečností, které v souladu s jeho zněním platí i pro recyklované předměty obsahující zlato, jelikož zlato patří „neželezným kovům“, které jsou zde několikrát uvedeny. Oblast působnosti čl. 199 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH však není omezena na zlato, ale zahrnuje mj. všechny ostatní neželezné kovy. Ustanovení čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH, které je předmětem výkladu v projednávané věci, by tudíž mohla být považována za *lex specialis* ve vztahu ke zlatu, a použije se tudíž i na zlomkové zlato.

34. Z historie vzniku čl. 199 odst. 1 písm. d), který se týká mj. odpadu z neželezných kovů, ovšem vyplývá indicie v tom směru, že ustanovení čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH, které je předmětem výkladu v projednávané věci, nezahrnuje zlomkové zlato.

35. Ustanovení předcházející [9] čl. 199 odst. 1 písm. d) v šesté směrnici bylo zavedeno až po předcházejícím ustanovení [10] čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH, a to směrnicí 2006/69/ES. Tato směrnice 2006/69/ES je ale koncipována tak, jakoby unijní normotvůrce vycházel v daném okamžiku z toho, že pro zlomkové zlato ještě neexistovala úprava týkající se přenesení povinnosti odvést daň na pořizovatele, ačkoli k tomuto okamžiku již bylo v platnosti předcházející ustanovení ke zde vykládanému čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH.

8 — Srov. definici investičního zlata v čl. 344 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH.

9 — Předcházející ustanovení čl. 199 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH je čl. 21 odst. 2 písm. c) bod iv) ve znění čl. 28g šesté směrnice a bylo zavedeno směrnicí Rady 2006/69/ES ze dne 24. července 2006, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o některá opatření, která mají zjednodušit postup vyměřování daně z přidané hodnoty a napomoci zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a kterou se zrušují některá rozhodnutí o udělení odchylek (Úř. věst. L 221, s. 9).

10 — Předcházející ustanovení čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH je čl. 26b část F první věta šesté směrnice a zakládá se na směrnici Rady 98/80/ES ze dne 12. října 1998, kterou se doplňuje systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS – Zvláštní režim pro investiční zlato (Úř. věst. L 281, s. 31).

36. Směrnicí 2006/69/ES byla totiž zrušena řada zmocnění členských států [11] k odchylkám od stávajících unijních právních předpisů v oblasti DPH [12]. Jak vyplývá z osmého bodu odůvodnění a historie vzniku [13] směrnice 2006/69/ES, mělo se zrušení týkat všech zmocnění, na která se vztahovala ustanovení nové směrnice, a která by tudíž byla v budoucnu nadbytečná. Na prvním místě uvádí příloha II směrnice 2006/69/ES v tomto směru rozhodnutí Rady, které umožnilo Spojenému království Velké Británie a Severního Irska zavést zvláštní režim výběru daní s cílem zabránit některým druhům podvodů nebo daňových úniků při „dodáních zlata, zlatých mincí nebo zlomkového zlata“ [14].

37. Okolnost, že toto zmocnění bylo zrušeno až směrnicí 2006/69/ES, tedy hovoří pro závěr, že unijní normotvůrce v důsledku této směrnice zřejmě také vycházel ze změny právního stavu ohledně dodání zlata. Vzhledem k tomu, že se tehdy nově vytvořená úprava nynějšího čl. 199 odst. 1 písm. d) vztahovala především na šrot a odpad, mohl by z toho být učiněn závěr, že na *zlomkové* zlato se v souladu s tvrzením společnosti Envirotec vztahuje pouze tato úprava, nikoli však čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH.

38. Tento argument, který se zakládá na existenci vzniku jiné normy, než je norma, která je zkoumána v projednávaném případě, však není sám o sobě příliš přesvědčivý. Vzhledem k tomu, že zrušení citovaného zmocnění Spojeného království nebylo rovněž předpokládáno v původním návrhu směrnice 2006/69/ES [15], existuje navíc možnost, že v rámci legislativního procesu bylo doplněno jen pro to, že bylo objeveno, že bylo již podle tehdy platného práva nadbytečné.

39. Existence zvláštní úpravy pro odpady z neželezných kovů v čl. 199 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH tudíž neumožňuje dospět k nepochybnému závěru o oblasti působnosti čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH, který je předmětem projednávané věci.

3. Celní klasifikace

40. V rozsahu, v němž bylo konečně ve sporu v původním řízení podpůrně odkazováno na sazební zařazení zboží, nemůže být toto srovnání přesvědčivé. Kombinovaná nomenklatura [16] obsahující klasifikaci zboží, která v prvé řadě slouží ke stanovení příslušné celní sazby [17], sleduje jiné cíle než ustanovení čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH, které je předmětem výkladu v projednávané věci.

41. Odkazoval-li se Soudní dvůr při výkladu směrnice o DPH podpůrně na použití pojmů v kombinované nomenklatuře, docházelo k tomu pouze u použitelné sazby daně [18]. Při stanovení sazby daně ale vyplývá z čl. 98 odst. 3 určitá souvislost s kombinovanou nomenklaturou přímo ze směrnice o DPH [19].

11 — Tato zmocnění byla udělena na základě článku 27 šesté směrnice.

12 — Viz článek 2 ve spojení s přílohou II směrnice 2006/69/ES.

13 — Viz návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 77/388/EHS pokud jde o některá opatření, která mají zjednodušit postup vyměřování daně z přidané hodnoty a napomoci zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a kterou se zrušují některá rozhodnutí o přiznání odchylek (KOM[2005] final), s. 4, předložený Komisí dne 16. března 2005.

14 — Rozhodnutí Rady pokládané za přijaté dne 15. dubna 1984, kterým se Spojenému království povoluje zavést opatření odchylující se od šesté směrnice za účelem zavedení zvláštního režimu výběru daní s cílem zabránit některým druhům podvodů nebo daňových úniků při dodáních zlata, zlatých mincí nebo zlomkového zlata mezi osobami povinnými k dani (Úř. věst. L 264, s. 27).

15 — Návrh Komise (citovaný v poznámce pod čarou 13), s. 11 a 12.

16 — Příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. L 256, s. 1).

17 — Článek 1 odst. 3 nařízení (EHS) č. 2658/87 (citovaného v poznámce pod čarou 16).

18 — Rozsudek Komise v. Španělsko (C-360/11, EU:C:2013:17, bod 44).

19 — Podle tohoto ustanovení mohou členské státy pro použití snížených sazeb daně na určité kategorie zboží vymezit dotčené kategorie na základě kombinované nomenklatury.

42. Taková souvislost s definicemi kombinované nomenklatury však není pro zde vykládané ustanovení čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH dána. Nejedná se o určení sazby daně a ustanovení neobsahuje – na rozdíl např. od čl. 148 písm. b) směrnice o DPH – výslovný odkaz na kombinovanou nomenklaturu.

4. Závěr k výkladu kontextu

43. Na základě výše uvedeného nelze z kontextu čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH nepochybně dovodit, zda ingot sestávající ze slitin různých kovových předmětů obsahujících zlato spadá pod pojem surového zlata. Odpověď na tuto otázku je tudíž nutno hledat v účelu tohoto ustanovení.

C – *Účel*

44. Ve světle osmého bodu odůvodnění směrnice 98/80/ES, kterou bylo zavedeno ustanovení předcházející čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH[20], slouží úprava jak „zamezení daňových úniků“, tak i snížení „finančních nákladů“. Obdobně se nyní vyjadřuje bod 55 odůvodnění směrnice o DPH. Z historie vzniku směrnice 98/80/ES nelze navíc dovodit žádné další cíle této úpravy[21].

1. Zamezení daňovým únikům

45. Uvedená úprava slouží zamezení daňovým únikům potud, že přenesení povinnosti odvést daň z dodavatele na pořizovatele zboží zabraňuje tomu, aby byla státní pokladna ochuzena z důvodu oddělení osoby povinné odvést daň od osoby oprávněné k odpočtu daně.

46. Tuto možnost[22] lze pochopit na projednávaném případě. Společnost Envirotec uplatňuje odpočet DPH, kterou zaplatila svému dodavateli, kterou však tento dodavatel nikdy neodvedl správci daně. Pokud by společnost Envirotec a její dodavatel jednali společně v podvodném úmyslu, mohli by státní pokladnu vědomě připravit o částku uplatněné daně na vstupu, neboť společnost Envirotec by od státní pokladny obdržela platbu ve výši DPH, avšak státní pokladna by nemohla vybrat od dodavatele odpovídající daň. Je-li naproti tomu osobou povinnou odvést DPH z plnění pořizovatel zboží namísto dodavatele, není takový typ podvodu možný. Povinnost odvést daň a právo na odpočet daně na vstupu pak totiž splynou do jedné osoby, takže státní rozpočet nemusí vynakládat žádné prostředky.

47. V souladu s tím vyjádřila i Rada ve čtvrtém bodě odůvodnění směrnice 2013/42/EU[23], že „určení pořizovatele zboží nebo příjemce služby jako osobu povinnou odvést daň (přenesení daňové povinnosti) je v některých případech účinným opatřením pro zabránění podvodům v oblasti DPH v určitých odvětvích.“

20 — Viz výše, poznámka pod čarou 10.

21 — Viz návrh Komise ze dne 27. října 1992 směrnice Rady o doplnění společného systému DPH a změně směrnice 77/388/EHS – zvláštní úprava pro zlato (COM[92] 441 final)), stanovisko Hospodářského a sociálního výboru ze dne 28. dubna 1993 k návrhu (Úř. věst. C 161, s. 25) a protokol o zasedání Evropského parlamentu ze dne 7. března 1994 (Úř. věst. C 91, s. 1), s. 15 a 16, jakož i ze dne 10. března 1994 (Úř. věst. C 91, s. 198), s. 209 a 239 až 243.

22 — V tomto ohledu viz vysvětlení v návrhu Komise ze dne 29. září 2009 směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů (COM[2009] 511 final), s. 3.

23 — Směrnice Rady 2013/42/EU ze dne 22. července 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH (Úř. věst. L 201, s. 1).

48. Tato odvětví stanovil unijní zákonodárce v článcích 198 až 199a směrnice o DPH. Jedná se o obchod se zlatem, stavebnictví, odpadové hospodářství a obchod s povolenkami na emise skleníkových plynů. Katalog článku 199a byl v mezidobí doplněn na základě směrnice 2013/43/EU [24] o další odvětví, jako je např. obchodování s mobilními telefony, mikroprocesory, malými počítači, ušlechtilými kovy nebo s obilím. Unijní normotvůrce zde pravděpodobně reaguje, jak vyplývá ze čtvrtého bodu odůvodnění této směrnice, vždy na případy podvodů zjištěné v praxi v určitých odvětvích.

49. Pokud jde o obchod se zbožím, má většina předmětů, pro které lze stanovit přenesení povinnosti odvést daň na pořizovatele, určitý abstraktní společný rys. Má totiž v poměru ke své velikosti vysokou tržní cenu. Riziko podvodu v oblasti DPH v rámci obchodování se zbožím je totiž ve skutečnosti tím vyšší, čím cennější a snáze přepravitelné zboží je, jak vyzdvihla zejména Estonská republika.

50. V kontextu tohoto účelu je třeba úpravu čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH, která je v projednávaném případě zkoumána, vykládat takovým způsobem, který bere v úvahu zvláštní rizika vztahující se z pohledu unijního normotvůrce k obchodování se zlatem, pokud jde o možný podvod v oblasti DPH. Toto riziko souvisí – jak vyzdvihuje i bod 55 odůvodnění – rozhodující měrou s ryzostí zlata v dotyčném zboží. Je-li ryzost vysoká, existuje také vztah mezi velikostí zboží a jeho tržní hodnotou, který je náchylný k podvodu.

51. Zaprvé tedy není důvod zahrnovat pod pojem „surové zlato“ ve smyslu čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH pouze ryzí zlato, pokud se ustanovení nepochybně vztahuje již na polotovary od ryzosti 325 tisícin a vyšší. Tento požadavek na minimální ryzost se zadruhé nemusí vztahovat pouze na polotovary, ale i na surové zlato, aby byl zahrnut pouze materiál vysoké hodnoty. Konečně zatřetí není slučitelné s funkcí tohoto ustanovení, aby se u surového zlata rozlišovalo mezi „novými“ slitinami a „zlomkovým“ zlatem, protože se od toho na základě ryzosti rozhodné pro hodnotu nemůže odvíjet náchylnost k podvodu u obchodů se zbožím obsahujícím zlato.

2. Snížení finančních nákladů

52. Tento výklad je potvrzen druhým účelem ustanovení spočívajícím ve snížení finančních nákladů.

53. Jak Komise uvedla ve svém návrhu předcházejícího ustanovení k čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH [25], slouží přenesení povinnosti odvést daň z dodavatele na pořizovatele i vyrovnání soutěžních nevýhod tuzemského obchodu oproti obchodu v rámci Unie, neboť u přeshraničních plnění mezi osobami povinnými k dani je na základě systému zdanění obchodu v rámci Unie osobou povinnou odvést daň vždy pořizovatel [26]. To mu uspoří zálohové financování DPH, které by ho zatížilo u ryze vnitrostátních plnění, protože by svému příslušnému dodavateli zlata musel nejprve zaplatit cenu s připočtením DPH, avšak tuto daň by si mohl nechat nahradit ze státní pokladny až později v rámci daňového přiznání. Tím, že se i pro vnitrostátní plnění stanovila povinnost pořizovatele odvést daň, se v tomto ohledu podařilo vytvořit rovné podmínky hospodářské soutěže.

54. Komise ve svém návrhu zdůraznila, že se tato problematika sice neomezuje na zlato, ale na základě „velmi vysoké hodnoty zlata“ není v těchto případech akceptovatelná [27]. Rozhodující pro tento účel čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH je tedy opět cenová stabilita obchodovaného zboží, tudíž jeho ryzost.

24 — Citovaná v poznámce pod čarou 6.

25 — Viz s. 13 návrhu Komise.

26 — Článek 2 odst. 1 písm. b) bod i), články 138 a 200 směrnice o DPH.

27 — Tamtéž (poznámka pod čarou 25).

3. Omezení na pořizovatele povinné k dani

55. Dále z popsaných cílů čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH implicitně vyplývá, že ustanovení se má týkat výlučně dodání pořizovatelům *povinným k dani*. Jen tyto osoby totiž disponují podle čl. 168 písm. a) směrnice o DPH právem na odpočet daně na vstupu. Nebezpečí podvodu v oblasti DPH se však týká pouze dodání pořizovatelům s právem na odpočet daně na vstupu, přičemž tato dodání mohou znamenat popsané zatížení pořizovatele zálohovým financováním.

56. Toto omezení oblasti působnosti čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH se ale v jeho znění výslovně nepromítlo [28]. Musí být tedy zajištěno v rámci definování zboží, které je touto úpravou dotčeno, a ovlivňuje tím i výklad pojmů „surové zlato“ a „polotovary“.

57. Přitom jsou „polotovary“ již podle jejich znění pouze takové předměty, které jsou pořizovány zpravidla pouze osobami povinnými k dani v rámci jejich hospodářské činnosti. Je totiž nutné rozlišovat mezi polotovary a konečnými výrobky. Zatímco konečné výrobky lze přímo prodat konečnému spotřebiteli, musí být polotovary předtím, než mohou být prodávány spotřebiteli, ještě zpracovány [29].

58. S ohledem na popsaný účel úpravy musí však totéž platit i pro pojem „surové zlato“. Pod něj nemůže spadat veškerý materiál s ryzostí zlata 325 tisícin a vyšší, ale pouze takový, který není konečným výrobkem, a nehodí se tudíž pro dodání konečným spotřebitelům, kteří nejsou osobami povinnými k dani.

4. Závěr k teleologickému výkladu

59. Pojem „surové zlato“ zahrnuje tudíž podle smyslu a účelu čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH každý materiál, který je určen k dalšímu zpracování a nikoli pro konečnou spotřebu, není však polotovarem, pokud vykazuje ryzost zlata minimálně 325 tisícin.

60. Vzhledem k tomu, že dotčené ingoty jsou podle údajů předkládajícího soudu dále zpracovávány k výrobě produktů a mají ryzost minimálně 500 tisícin, spadají tak pod pojem „surové zlato“ ve smyslu tohoto ustanovení, pokud nejsou polotovary.

D – *Odlišení surového zlata a polotovaru*

61. Nakonec tedy zbývá v projednávaném případě objasnit otázku, jak se pojem „surové zlato“ odlišuje od pojmu „polotovary“, které jsou v tomto ustanovení rovněž jmenovány.

62. Tato otázka nemá v rámci čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH rozhodující význam, protože jak jsme viděli, účel tohoto ustanovení v obou případech vyžaduje, aby zboží vykazovalo minimální ryzost 325 tisícin a přitom se nejednalo o konečný výrobek. Přesto je nutné oba pojmy od sebe odlišit, zejména pro případ, že by Soudní dvůr v na rozdíl ode mne vycházel z toho, že pojem „surové zlato“ zahrnuje pouze ryzí zlato.

28 — Pouze u investičního zlata to vyplývá jasně na základě odkazu na možnosti volby, stanovené v článcích 348 až 350 směrnice o DPH, které předpokládají, že příjemce plnění je sám osobou povinnou k dani.

29 — V tomto smyslu viz rozsudek Artrada a další (C-124/03, EU:C:2004:674, bod 34) ohledně čl. 2 bodu 4 směrnice Rady 92/46/EHS ze dne 16. června 1992 o hygienických předpisech pro produkci syrového mléka, tepelně ošetřeného mléka a mléčných výrobků a jejich uvedení na trh (Úř. věst. L 268, s. 1).

63. Podle obvyklého smyslu slova, který je vlastní pojmům „surové zlato“ a „polotovary“, je nutné odlišovat je podle stupně zpracování ve vztahu ke konečnému výrobku. Na základě toho označuje „surové zlato“ předměty, ve kterých je pro další výrobní proces relevantní pouze obsažené zlato – nezávisle na formě v konkrétním případě. Pod pojmem „polotovary“ je naproti tomu třeba rozumět předměty, které již byly zpracovány ve fázi výrobního procesu konečného výrobku, jako je např. formování materiálu pro účely konečného výrobku; v případě zlata to mohou například být zpracované části prstenů.

64. Vzhledem k tomu, že u předmětných ingotů má být k dalšímu zpracování získáno pouze zlato, které je v nich obsaženo, avšak ingoty nemají předběžnou podobu ve vztahu ke koncovému výrobku, jedná se tudíž o surové zlato, a nikoli o polotovary ve smyslu čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH.

65. Naproti tomu je nepřesvědčivé, když dánský správce daně ve sporu v původním z čl. 2 písm. c) rozhodnutí 2004/228/ES[30] dovozuje, že takové ingoty, jako jsou ingoty v projednávaném případě, spadají pod pojem „polotovaru“. Podle tohoto rozhodnutí je Španělské království zmocněno, při „dodání polotovarů (např. ingotů […]), které jsou získány při zpracování, výrobě nebo ztavení neželezných kovů […]“, stanovit příjemce dodávky jako osobu povinnou odvést daň. Z toho však nelze dovozovat, že ingoty, které vzniknou ztavením zlata, je nutné považovat za „polotovary“ i v rámci zde zkoumaného čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH. Nehledě na to, že minimálně některá znění obou ustanovení – mj. německé – zde používají dva různé pojmy, nevyžaduje čl. 2 písm. c) rozhodnutí 2004/228/ES na rozdíl od ustanovení čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH, které má být v projednávaném případě vyloženo, rozlišování mezi pojmy „materiál“ a „polotovar“. Pojmu „polotovar“ ve smyslu citovaného rozhodnutí lze tudíž přisuzovat širší význam než pojmu „polotovar“ v ustanovení zkoumaném v projednávané věci.

E – *Dílčí závěry*

66. Na základě výkladu znění, kontextu i účelu čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH je tudíž nutno konstatovat, že takové ingoty, jako jsou ingoty ve sporu v původním řízení, splňují jakožto surové zlato podmínky pro použití tohoto ustanovení.

VI – **Závěry**

67. V důsledku toho navrhuji Soudnímu dvoru, aby odpověděl na předběžnou otázku Østre Landsret takto:

Článek 198 odst. 2 směrnice o DPH se použije na takové ingoty, jako jsou ingoty v původním sporu, sestávající z náhodných surových slitin různých sešrotovaných předmětů obsahujících zlato, vykazující ryzost zlata vyšší než 500 tisícin.

30 — Rozhodnutí Rady 2004/228/ES ze dne 26. února o zmocnění Španělska k použití odchylné úpravy od článku 21 šesté směrnice 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. L 70, s. 37).